GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

# COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 35750C**
Inscrit le 23 janvier 2015

-----------------------------------------------------------------------------------------------------------
-

**Audience publique du 19 mars 2015**

**Appel formé par**
**l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**
**contre**
**un jugement du tribunal administratif du 15 janvier 2015 (n° 35287 du rôle)**
**dans un litige ayant opposé**
**la société anonyme ... S.A., …,**
**à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes**
**en matière d'échange de renseignements**

-----------------------------------------------------------------------------------------------------------
-

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 35750C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 23 janvier 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 19 janvier 2015, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 15 janvier 2015 (n° 35287 du rôle) dans un litige ayant opposé la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil d'administration en fonction et inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B …, à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 septembre 2014 en matière d'échange de renseignements, le tribunal ayant annulé ladite décision directoriale, renvoyé le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause, rejeté la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par la partie demanderesse et condamné l'Etat aux frais de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 février 2015 par Maître Michel SCHWARTZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A.;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL et Maître Michel SCHWARTZ en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 février 2015.

----------------------------------------------------------------------------------------------------------
-

Par courrier du 10 septembre 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », de lui fournir des renseignements pour le 17 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 25 octobre 2013 de la part de l'autorité belge compétente sur la base de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée le 17 septembre 1970, ci-après désignée par la « *Convention* », et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Cette décision d'injonction est libellée en les termes suivants :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 25 octobre 2013 de la part de l'autorité compétente belge sur la base de la directive 2011/16/UE et de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 17 octobre 2014 au plus tard.*

*Identité de la personne concernée par la demande :*

*...*

*Adresse connue : …, rue ..., B-…*

*L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.*

*Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales belges nécessitent certains renseignements. ... SA fournirait des travaux en sous-traitance à la .... Les autorités belges soupçonnent qu'il s'agisse en fait d'une mise à disposition de personnel par ... SA en vue de diminuer le chiffre d'affaire de la ... et d'échapper aux retenues ONSS dans le chef de celle-ci.*

*Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :*

*Veuillez fournir des précisions quant aux locaux occupés par la société ... SA (description locaux, adresse de domiciliation, copie contrat de bail / contrat de domiciliation, ...) à son siège social durant la période visée et veuillez apporter des éléments de preuve soutenant que le siège de la société ... SA est le centre effectif de gestion et de décision de celle-ci ;*

*Veuillez fournir la liste des véhicules (en propre ou en leasing) détenus par la société ... SA ainsi que le nom et la fonction de leurs utilisateurs ;*

*Veuillez indiquer le nom de la personne responsable du recrutement des ouvriers ainsi que la méthode de recrutement (où sont faits les annonces, où ont lieu les entretiens, ...) ;*

*Veuillez fournir les contrats de travail des salariés occupés par ... durant la période visée ainsi que le nombre de jours prestés en Belgique pour chaque travailleur durant la période visée ;*

*Veuillez fournir la balance des comptes généraux pour la période visée ;*

*Veuillez fournir l'historique des comptes particuliers clients et fournisseurs pour la période visée.*

*Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.*

*Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2014, la société ... fit déposer un recours en annulation à l’encontre de la décision précitée.

Dans son jugement du 15 janvier 2015, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié, annula la décision directoriale du 10 septembre 2014, renvoya le dossier au directeur de l’administration des Contributions directes en prosécution de cause, rejeta la demande tendant à l’allocation d’une indemnité de procédure formulée par la partie demanderesse et condamna l’Etat aux frais de l’instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 23 janvier 2015, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 15 janvier 2015.

A l’appui de son appel, l’Etat reproche au tribunal d’avoir rendu un jugement qui serait contraire à la norme internationale en matière d’échange de renseignements sur demande et qui porterait ainsi atteinte aux engagements internationaux du Luxembourg envers ses partenaires conventionnels et européens, en l’occurrence la Belgique, lesquels auraient tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée à la fois par la directive 2011/16 et l’article 26 du Modèle de convention fiscale de l’OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* ».

L’Etat s’empare de la jurisprudence existante telle que par lui entrevue pour soutenir qu’une demande d’échange de renseignements ne serait à qualifier de pêche aux renseignements que si elle portait sur des informations qui seraient manifestement étrangères au cas d’imposition visé en ce sens qu’aucun lien juridique ou factuel n’existe entre le cas d’imposition visé et l’information sollicitée. Par contre, la demande litigieuse des autorités belges serait conforme à la norme internationale sans constituer une demande spéculative ou une pêche aux renseignements, au motif qu’elle s’analyserait en une demande spécifique, dans un cas précis et déterminé, qui contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin de respecter le critère de la pertinence vraisemblable. Ainsi, les autorités belges auraient fourni a) l’identité de la personne faisant l’objet d’un contrôle ou d’une enquête à l’étranger, à savoir la société ..., b) les indications concernant des renseignements recherchés, et notamment leur nature et la forme sous laquelle l’Etat requérant souhaite les recevoir, ainsi que c) la finalité des informations demandées, à savoir la détermination de l’impôt sur les sociétés pour la période du 1$^{er}$ janvier 2010 au 31 décembre 2012. Par voie de conséquence, ce serait à tort que le tribunal a estimé que la demande litigieuse, tout en prétendant viser la seule société belge ..., entendrait en réalité

obtenir des informations sur la société luxembourgeoise ... S.A., donc sur sa société mère, pour en déduire que les autorités fiscales belges auraient tenté, en prétextant une opération de prêt de main d'œuvre ou de mise à disposition de personnel par l'appelante, de procéder à une pêche aux renseignements. Il faudrait plutôt admettre que par le biais de la demande d'échange de renseignements du 25 octobre 2013, les autorités belges auraient souhaité clarifier leur soupçon que les travaux de sous-traitance fournis par l'appelante à la société liée belge ... ne correspondraient pas à une prestation effective et que la société luxembourgeoise mettrait du personnel à disposition de la société belge afin de permettre à celle-ci d'échapper aux retenues ONSS et de diminuer son chiffre d'affaires du montant des factures émises par la société luxembourgeoise. Les autorités belges auraient besoin de savoir si la société luxembourgeoise dispose d'un centre effectif de gestion et de décision au Luxembourg et d'obtenir des informations relatives au personnel et à l'activité de la société luxembourgeoise.

L'Etat ajoute que la seule circonstance qu'un renseignement dévoile l'identité de tierces personnes par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête à la base de la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant ne serait pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de pertinence vraisemblable pour autant qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit. Dans ces conditions, les informations demandées sur la société luxembourgeoise, à savoir la liste des véhicules avec les noms et les fonctions de leurs utilisateurs, la méthode de recrutement des bouchers, les contrats de travail, la balance des comptes généraux et l'historique des comptes particuliers clients et fournisseurs, permettraient aux autorités fiscales belges d'apprécier la réalité économique des prestations fournies par la société luxembourgeoise à la société belge. L'Etat en déduit que les renseignements demandés seraient susceptibles d'avoir des implications sur l'imposition des revenus de la société belge concernée par la demande et auraient sans aucun doute un lien juridique et factuel avec le cas d'imposition visé, de sorte que ce serait à tort que le tribunal a reproché aux autorités belges d'avoir voulu détourner l'objectif de la demande et de s'être livrées à une pêche aux renseignements contraire à la norme de la pertinence vraisemblable.

L'intimée sollicite en substance la confirmation du jugement dont appel.

Il y a liminairement lieu de rappeler qu'une demande d'échange de renseignements provenant des autorités belges peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 26 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il était loisible aux autorités belges d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il a incombé

au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, sinon d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, l'injonction directoriale déférée indique que la demande des autorités belges a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16 et fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » également à la Convention et à la loi du 29 mars 2013 ayant transposé en droit interne la directive 2011/16. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a précisément examiné le respect de ce critère. Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités belges et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013, de manière que la validité de la décision directoriale déférée sera vérifiée par rapport à ces deux ensembles de dispositions.

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l'Avenant du 16 juillet 2009, dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou pour le compte des Etats contractants dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en vigueur de l'Avenant* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :*

*(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;*

*(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;*

*(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;*

*(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis ;*

*(e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ;*

*(f) une déclaration précisant que la demande est conforme à la présente Convention ;*

*(g) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées* ».

A travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par l'Avenant du 16 juillet 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la Belgique un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que la Cour partage l'approche des premiers juges consistant à dire que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 26 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents belge et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de

l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub* k) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne* (…) », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

*a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*

*b) la finalité fiscale des informations demandées.*

*L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub* 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

Il y a dès lors lieu de conclure que la norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive.

La condition de la pertinence vraisemblable a pour but d'empêcher de la part de l'Etat requérant des pêches aux renseignements ou des sollicitations de renseignements dont le défaut de pertinence probable appert dès la demande, ce qui implique nécessairement que l'Etat requis n'est pas obligé de donner suite à une demande d'échange si cette condition ne se trouve pas vérifiée et qu'il doit être autorisé à contrôler le respect de cette condition d'application expressément prévue dans le texte tant de l'article 26 du Modèle de convention et reprise par l'article 26 de la Convention que de l'article 1er, paragraphe 1er, de la directive 2011/16.

Ainsi, les premiers juges ont constaté à juste titre qu'il ressort de la demande déférée que l'identité de la personne concernée par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale belge est la société de droit belge ..., dont le siège est établi à B-..., ..., rue ..., de sorte que la condition d'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête posée tant par l'échange de lettres relatif à l'article 26 de la Convention que par l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 est bien remplie en l'espèce.

Il est, par ailleurs, constant pour ressortir de la demande des autorités fiscales belges que le contrôle fiscal porte sur les exercices 2010 à 2012. La même demande indique encore que le contrôle tendrait à établir les revenus professionnels de la personne visée et que l'impôt en cause serait l'impôt sur les sociétés.

Il y a ensuite lieu de rappeler que les autorités belges souhaitant « *obtenir les informations suivantes (pour les années 2010-2011-2012) :- le siège social de ... est-il à une adresse connue pour être une adresse de domiciliation ou est-ce un centre effectif de gestion et de décision ?; - la liste des véhicules détenus par la société (en propre ou en leasing) et le nom de leurs utilisateurs et la fonction de ceux-ci ; - le nom de la personne responsable du recrutement des ouvriers (bouchers), et méthode de recrutement (à quel endroit ont lieu les entretiens de recrutement), - copie des contrats de travail ; - nombres de jours prestés en*

*Belgique pour chaque travailleur ; la balance des comptes généraux ; les historiques des comptes* […] *particuliers clients et fournisseurs* ».

Afin d'étayer la pertinence vraisemblable des renseignements ainsi sollicités, les autorités belges font état de la finalité fiscale des informations demandées décrite dans les termes suivants : « *La SA ... fournit des travaux en sous-traitance à la .... Il semblerait qu'il s'agisse en fait d'une mise à disposition du personnel par ... pour ... dans le but d'échapper aux retenues ONSS dans le chef de la ... et de diminuer le chiffre d'affaire de la ... du montant des factures émises par ... soit au vu des montants figurant dans l'historique des comptes particuliers fournisseurs qui nous ont été remis par la ... : Exercice fiscal 2011 (bilan au 31/03/2011) ; … € ; exercice fiscal 2012 (bilan au 31/03/2012) ; … €* ». Elles justifient encore leur demande comme suit : « *La ... met du personnel à disposition de grossistes en viande. Elle facture donc ces prestations à ses clients, exclusivement belges. La SA ... et la ... ont un contrat par lequel la première fournit à la deuxième du personnel pour effectuer des missions de découpage et désossage chez les clients de la deuxième. Les ouvriers de ... sont de nationalités française ou polonaise (pas de belge). Il conviendrait de connaître le nombre de jours prestés par chacun d'eux sur le territoire belge afin de voir s'ils ne doivent pas être soumis à l'impôt des non résidents. S'il n'y a pas de prestation effective de ..., cette société devrait être taxée à l'INR SOC en Belgique* ».

Il se dégage de ces développements que par rapport à la société ..., les autorités belges font état essentiellement d'une substitution en fait d'une mise à disposition de personnel à la sous-traitance de la part de l'appelante qui aurait pour effet de diminuer le chiffre d'affaires des exercices sous examen à concurrence des montants susvisés. Les autorités belges ne font cependant pas état d'une finalité précise dans laquelle elles entendraient utiliser les renseignements demandés par rapport à un redressement d'impositions de la société ..., par exemple en vue de modifications des montants admis comme rémunérations des prestations sur base du principe « *arm's length* » ou d'un refus global des déductions pour absence de prestations effectives.

Par contre, les autorités belges mettent en avant leur but d'une vérification en vue d'une éventuelle soumission à l'impôt sur le revenu des non-résidents dans le chef des salariés de l'intimée pour l'hypothèse où leur séjour en Belgique durant les années en question dépasserait une durée non autrement indiquée. En outre, les mêmes autorités visent directement l'appelante en ce qu'en cas de défaut d'une effectivité de son activité au Luxembourg et des prestations de mises à dispositions de personnel, l'intimée « *devrait être taxée à l'INR SOC en Belgique* ».

Or, force est de constater que l'intimée n'est pas indiquée dans la demande de renseignements en cause comme personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête des autorités belges, mais exclusivement comme détentrice des renseignements sollicités et qu'aucune identité d'un salarié de l'intimée n'est fournie en cause. Il s'ensuit que la demande de renseignements litigieuse ne saurait valablement requérir des renseignements dont la seule utilisation tendrait à soumettre l'intimée et ses salariés à une obligation fiscale en Belgique dans la mesure où ni l'une ni les autres n'ont été identifiés comme personnes faisant l'objet des mesures de contrôle des autorités belges en conformité avec l'article 26 de la Convention et l'échange de lettres y relatif, ni avec l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013.

Tel que les premiers juges l'ont relevé à juste titre, les renseignements demandés tendent en réalité à obtenir des informations sur l'intimée et plus particulièrement sur la substance même de son activité commerciale et ses ressources humaines sans que ces informations ne soient cadrées ni limitées aux relations de l'intimée avec la société .... De

telles informations globales ne peuvent pas être considérées comme susceptibles de concerner le cas d'imposition de la société ..., mais visent nécessairement primordialement l'intimée même dans le contexte d'une éventuelle obligation fiscale que les autorités belges pourraient, le cas échéant, lui imputer dans un stade ultérieur.

Il s'y ajoute que les autorités belges se prévalent dans le cadre de la demande de renseignements litigieuse de la finalité de vérifier la soumission de rémunérations de travail aux cotisations de sécurité sociale belges pour les éventuelles prestations des employés de l'intimée sur le territoire belge. Les premiers juges ont indiqué à bon droit à cet égard que l'objet consistant en des cotisations sociales est étranger au champ d'application à la fois de la loi du 29 mars 2013, qui ne vise que les taxes et impôts visés à son article 1er, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », et de l'article 26 de la Convention qui ne s'applique qu'aux « *impôts de toute nature ou dénomination* », notions qui excluent les cotisations de sécurité sociale des champs d'applications respectifs de ces dispositions.

Par voie de conséquence, la Cour partage pleinement la conclusion des premiers juges suivant laquelle les autorités belges requérantes, en affirmant que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête est la société ... alors que les informations requises des autorités luxembourgeoises visent en réalité et expressément l'intimée et ses salariés de l'époque, ont manifestement détourné l'objectif de la demande d'échange de renseignements en violant le prescrit tant de l'article 20 (2) a) de la loi du 29 mars 2013 que de l'article 26 de la Convention, ensemble l'échange de lettres y relatif, de sorte à se livrer à une « *pêche aux renseignements* » contraire à la norme de la pertinence vraisemblable prévue par ledit article 26 de la Convention et l'article 1er, paragraphe 1er, de la directive 2011/16. Ils ont partant décidé à juste titre que c'est à tort que le directeur a considéré la demande de renseignements litigieuse du 25 octobre 2013 comme suffisant au critère de la pertinence vraisemblable et que sa décision d'injonction du 10 septembre 2014 y donnant suite encourt dès lors l'annulation pour violation de la loi.

Il s'ensuit que l'appel sous examen est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

La demande de l'intimée en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros pour la première instance et de 1.500 euros pour l'instance d'appel doit cependant être rejetée dans ses deux volets alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

**PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 23 janvier 2015 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,

partant, confirme le jugement entrepris,

rejette la demande de l'intimée en allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros pour la première instance et de 1.500 euros pour l'instance d'appel,

condamne l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 19 mars 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE